
Datum: 27.08.2020
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 3940/18 E,F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2020:0827.5K3940.18E.F.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand

1

Streitig ist, ob ein festgestellter Zuwendungsvortrag auf die Vorjahre zurückgetragen oder auf die 20 % -Kappungsgrenze des § 10b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) verzichtet werden darf. 2

Der Kläger ist Gesamtrechtsnachfolger seiner am 11.04.2018 verstorbenen Tante, Frau JX. 3

Frau JX hatte in ihrer Einkommensteuererklärung für 2016, die sie am 16.01.2018 beim Beklagten abgab, u.a. Spenden und Mitgliedsbeiträge zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke i.H.v. 7.820 € erklärt. Am 01.02.2018 reichte sie weitere Spendenquittungen nach, so dass sich die Spenden und Mitgliedsbeiträge i.S.v. § 10b Abs. 1 EStG auf insgesamt 10.390 € beliefen. 4

Am 27.03.2018 erließ der Beklagte den Einkommensteuerbescheid 2016 zusammen mit einem Bescheid über die gesonderten Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen, die im Zusammenhang mit der Einkommensteuerfestsetzung durchzuführen sind. Die nach § 10b EStG geltend gemachten Beträge (die o.g. Spenden und Mitgliedsbeiträge) erkannte der Beklagte an und ließ sie bei der Einkommensteueranlagung gemäß § 10b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG i.H.v. 20% des Gesamtbetrags der Einkünfte, d.h. in Höhe von 9.960 € zum 5

Abzug zu. Der Beklagte stellte den verbleibenden Zuwendungsvortrag nach § 10b Abs. 1 EStG auf den 31.12.2016 i.H.v. 38.055 € fest. Dieser errechnete sich wie folgt: Verbleibender Zuwendungsvortrag zum 31.12.2015 i.H.v. 37.625 € zzgl. in 2016 geleistete Zuwendungen nach § 10b EStG i.H.v. 10.390 € abzüglich für 2016 abgezogene Zuwendungen i.H.v. 9.960 €.

Gegen diese Bescheide legte der Kläger am 25.04.2018 Einspruch ein. Eine Begründung der Fehlerhaftigkeit der o.a. Bescheide erfolgte nicht. Er beantragte im Folgenden lediglich, den verbleibenden Zuwendungsvortrag nicht vollständig auf 2017 vorzutragen, sondern diesen – soweit die 20 %-Kappungsgrenze aus § 10b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG überschritten sei – in entsprechender Anwendung von § 10d Abs. 1 und 2 EStG auf die Vorjahre 2006 - 2002 bis zum endgültigen Verbrauch zurückzutragen und diese Bescheide entsprechend zu berichtigen. 6

Mit Schreiben vom 16.07.2018 teilte der Beklagte dem Kläger unter Hinweis auf das Urteil des BFH X R 44/05 mit, dass seit der Änderung der Rechtslage ab dem Veranlagungszeitraum 2007 steuerlich nicht berücksichtigte Zuwendungen nur noch vorgetragen werden könnten. Ein Zuwendungsrücktrag sei hingegen nicht mehr möglich. Da die Zuwendungen bis zum Tod der Frau JX nicht mehr in voller Höhe hätten abgezogen werden können, sei der nicht aufgebrauchte Zuwendungsvortrag damit verloren, weil er nicht auf den Erben übergehen könne. 7

Darauf reagierte der Kläger mit Schreiben vom 15.09.2018 und vertrat die Auffassung, dass darin ein nicht hinnehmbarer Wertungswiderspruch und eine Ungleichbehandlung gegenüber dem praktisch freien Wahlrecht für Verlustabzüge nach § 10d EStG 2018 liege. Es könne nicht sein, dass für einen ethisch neutralen Tatbestand, wie den Gesamtverlust aus allen Einkünften, ein Wahlrecht eingeräumt werde, um diese Verluste zu Gunsten des Steuerzahlers optimal zu bewahren und zu verwerten und demgegenüber für den ethisch viel höher zu bewertenden Tatbestand des Zuwendungsüberschusses ein solches zum Schaden des Steuerzahlers verwehrt werde. Um dieses widersinnige Ergebnis zu vermeiden, müssten die Einkommensteuer(ESt)-Regelungen verfassungskonform ausgelegt und angewendet werden. Dazu würden sich verschiedene Möglichkeiten anbieten. Er habe zwar den Rücktrag beantragt, sei aber auch mit dem Verzicht auf die Kappungsgrenze einverstanden. 8

Mit Einspruchsentscheidung vom 28.11.2018 wies der Beklagte den Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 und den Bescheid über die gesonderten Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen, die im Zusammenhang mit der Einkommensteuerfestsetzung durchzuführen sind, als unbegründet zurück. 9

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2016 sei rechtmäßig. Der Kläger habe seinen Einspruch insoweit nicht begründet. Der Beklagte habe bei Prüfung des Akteninhalts keine Gründe feststellen können, die zu einer Änderung des angefochtenen Bescheids hätten führen müssen. 10

Im Hinblick auf den Bescheid über die gesonderten Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen, die im Zusammenhang mit der Einkommensteuerfestsetzung durchzuführen sind (hier Zuwendungsvortrag), führte der Beklagte aus, dass § 10b EStG einen Zuwendungsrücktrag in vorangegangene Veranlagungszeiträume (anders als noch nach der bis zum 31.12.2006 wirksamen Fassung der Vorschrift) nicht vorsehe. 11

Der Beklagte führte weiter aus, dass im Falle des § 10b Abs. 1 S. 9 EStG nach dem eindeutigen Wortlaut der Vorschrift, welcher eine Überschreitung der „Höchstbeträge nach 12

Satz 1“ verlange, ein Zuwendungsvortrag nur in Betracht komme, soweit sowohl die Regel- als auch die Alternativgrenze überschritten seien (BFH, Urteil vom 04.05.2004 - XI R 34/03). Darüber hinaus sehe § 10b Abs. 1 S. 9 EStG einen Vortrag vor, soweit der Gesamtbetrag der Einkünfte nach Abzug der mithin vorrangig abzuziehenden Sonderausgaben nach § 10 Abs. 4 EStG und § 10c (Vorsorgeaufwendungen) sowie § 10d EStG (Verlustvortrag) geringer ist, als die nach § 10b Abs. 1 S. 1 EStG abziehbaren Zuwendungen für steuerbegünstigte Zwecke. Der gemäß § 10b Abs. 1 Satz 10 i.V.m. § 10d Abs. 4 Satz 1 EStG am Schluss eines Veranlagungszeitraums gesondert festzustellende verbleibende Zuwendungsvortrag gehe im Erbfall nicht auf den Erben über, weil der Spendenabzug auf der persönlichen Entscheidung des Zuwendenden beruhe, um der Sache willen eine Leistung aus seinem Vermögen vorzunehmen. Da die Feststellung und die Ermittlung der Höhe des Zuwendungsvortrags in § 10b EStG gesetzlich geregelt seien, könne dem Begehren des Klägers auf Rücktrag oder Verzicht auf die Kappungsgrenze nicht entsprochen werden.

Daraufhin hat der Kläger am 24.12.2018 Klage erhoben. Er ist der Ansicht, die Bescheide seien rechtswidrig ergangen und daher aufzuheben. Zwar habe der Gesetzgeber den bestehenden Vollverweis in § 10b Abs. 1 EStG auf § 10d EStG zu einem solchen auf § 10d Abs. 4 EStG „verstümmelt“ und damit dem zuwendenden Steuerpflichtigen den Rücktrag bei reiner Wortlautbetrachtung abgeschnitten. Dieses Ergebnis könne jedoch nicht hingenommen werden. Art. 3 Grundgesetz (GG) verbiete es, den ethisch allenfalls neutralen, volkswirtschaftlich und fiskalisch allerdings äußerst unerwünschten Tatbestand unternehmerischer oder steuerlicher Verluste zu privilegieren gegenüber dem sittlich höherrangigen Tun eines gemeinnützigen Spenders. Hier seien auch dem Gesetzgeber mit seinem „großen Gestaltungsspielraum“ Grenzen gesetzt. 13

Der Grundsatz der Steuergerechtigkeit und der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit würden jede willkürliche Differenzierung verbieten. Rein fiskalische Beweggründe seien ausdrücklich kein legitimer Grund. Verschiedene Entscheidungen des BVerfG würden nicht nur numerisch die Vielzahl der Fehlgriffe des Gesetzgebers belegen, sondern seien in zahlreichen Aspekten ihrer tragenden Begründungen auf den vorliegenden Fall übertragbar. Beispielhaft führt der Kläger hier an: 14

- **BVerfGE 145, 106: zu § 8c Abs. 1 Satz 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG) i.d.F. 2008-2016:** Diese Entscheidung referiere im Kern die vorhandene Rechtsprechung zu Art. 3 GG, wonach für eine steuerliche Differenzierung ein rechtfertigender Grund existieren müsse. 15

- **BVerfGE 89, 15/24ff.: Differenzierung bei Besteuerung von Lohnzuschlägen:** Der Prüfungsmaßstab bei Art. 3 GG variere zwischen den Extremen eines reinen Willkürverbots und strenger Anbindung an die Verhältnismäßigkeit. Auch die „Verdichtung“, gemeint offenbar eine Verschärfung bei der Prüfung / Suche nach möglichem Verstoß, nehme dabei zu. Besonders sensibel sei die Prüfung bei unterschiedlicher Personengruppenbehandlung, wie dies auch im vorliegenden Fall sei. 16

- **BVerfGE 99, 88/95: Ausschluss der Verlustverrechnung bei Vermietung beweglicher Gegenstände (§ 22 Nr. 3 S. 3 EStG):** Es bestehe eine Gleichbehandlungspflicht aller Einkunftsarten. Eine systematische Unterscheidung könne eine Ungleichbehandlung nicht rechtfertigen, das könne etwa nur ein konkretes gesetzgeberisches Programm. Angewendet auf den vorliegenden Fall: Für die Zuwendungen sei ein konkretes, gesetzgeberisches Programm, die Förderung der privaten Spendenbereitschaft, absolut vorhanden, für den Rücktrag allgemeiner Verluste dagegen nicht. Das heiße, die Zuwendungen müssten zumindest gleichbehandelt werden. 17

- **BVerfGE 99, 280/290 aus 11/1998: Aufwandsentschädigung:** Vergleichsgruppen seien hier Beamte und private Arbeitnehmer gewesen, also zwei Gruppen, die grundsätzlich völlig verschiedenen dienst- bzw. arbeitsrechtlichen Regeln folgen würden und deren Regelungswerke von Gesetzgeber und Gerichten auch stets sehr genau und weit getrennt gehalten würden. Hier sei eine Gleichbehandlung erzwungen worden, was zeige, dass auch bei scheinbar stark unterschiedlichen Kontexten der Art. 3 GG für bestimmte Sachverhalte gleiches Steuerrecht erzwingen. 19

- **BVerfGE 105, 73/127 aus 2002: Beamtenpension - GRV Rente:** Hier gehe es wieder um strikt getrennt gehaltene Entgelt- (Versorgungs-) Systeme. Betont und entwickelt worden sei das Gebot der „folgerichtigen tatbestandlichen Ausgestaltung steuerlicher Belastungsgrundentscheidungen“, die nur durchbrochen würden durch „Lenkungsziele getragen von erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidungen“. Dies sei sehr ähnlich zum Streitfall. 20

- **BVerfGE 107, 27/51: Kettenabordnung:** Hier werde der Grundsatz der Folgerichtigkeit hervorgehoben, welcher im Streitfall nicht eingehalten worden sei. 21

- **BVerfGE 125, 1/20: Übergang vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfte-Verfahren:** Die entscheidende Aussage sei hier, dass bei Vorhandensein von weniger schadenden legislativen Alternativen zur Erreichung des gleichen Ziels die gewählte Option Art. 3 GG verletzt sein könne. So liege es auch im Streitfall. 22

- Wegen der übrigen vom Kläger angeführten Beispiele wird auf Bl. 16f. der Gerichtsakte Bezug genommen. 23

- Dabei habe das BVerfG ein einsichtiges Prüfungsmodell entwickelt: Im Wege der Vergleichsgruppenbildung seien im Wesentlichen gleiche Sachverhalte gleich zu behandeln und wesentlich ungleiche Sachverhalte ungleich. Eine Differenzierung bedürfe eines sachlichen Grundes, wobei die Rechtsprechung das ursprüngliche bloße Willkürverbot hinter sich gelassen habe und immer stärker einem Verhältnismäßigkeitsprinzip folge. 24

- Hier stünden sich die Fallgruppen der Verlustwirtschaftler des § 10d EStG und die zuwendungsbelasteten ESt-Zahler des § 10b EStG gegenüber. Diese beiden Sachverhalte seien vergleichbar. Das wesentliche und relevante Kriterium für die Normenwendbarkeit sei gleich, da es sich um den Überschuss eines Kostenbetrages über das Resteinkommen mit der Folge des Übertrags in andere Veranlagungszeiträume handle. In einem Fall entstehe ein Verlust, da der Aufwand höher sei als die Einnahmen, so dass negative Einkünfte entstünden und damit insgesamt ein negatives Einkommen („Gesamtbetrag der Einkünfte“) mit Übertragungsfolge; im anderen Fall bewirke eine Deckelung des Aufwandsbetrages den Übertrag. Auch wenn die Fallgruppen nicht identisch seien, so seien sie in ihrem Kerntatbestand gleich. Gleich sei die Verminderung der Besteuerungsgrößen „Einkommen“ und „zu versteuerndes Einkommen“ als wesentliche Konsequenz ihres Auftretens und zwar bis 0 und sogar darüber hinaus. Gleich sei auch die systematische Stufe in der Kaskade der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens: Abzug vom „Gesamtbetrag der Einkünfte“ zur Ermittlung des „Einkommens“. Die Ansiedlung auf der gleichen Stufe zeige, dass der Gesetzgeber sie als „gleichwertig“ ansehe. Eine Differenzierung nach „Freiwilligkeit“ sei nicht erkennbar und vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt; die Einkunftsart mit den Exzessverlusten könne vom Steuerpflichtigen ja auch jederzeit beendet werden, sei in diesem Sinne also auch „freiwillig“. Gleich sei also der wirtschaftliche und steuerlich anerkannte Aufwandscharakter des Ergebnisses (monetärer Schaden/Nachteil), wobei dabei der § 10d EStG-Verlust insofern begünstigt werde, als auch reine Buchverluste anerkannt würden, während beim § 10b EStG-

Abzug das Geld (die Spende) definitiv und in cash „weg“ sei.

In beiden Fällen sei in einem gegebenen Veranlagungszeitraum der Anerkennungsspielraum erschöpft und in beiden Fällen wolle der Gesetzgeber, dass der Steuerpflichtige diesen Nachteil durch Nutzung in einem anderen Veranlagungszeitraum kompensieren könne. Außerdem würden beide Regelungen auf einem Ermessen des Gesetzgebers beruhen. Ordnungsbereich sei in beiden Fällen das Einkommensteuerrecht und dort die Regelungsnotwendigkeit für einen Aufwandsüberschuss eines bestimmten Zeitraumes. 25

Dafür, dass der Zuwendungsbelastete nicht einfachgesetzlich gleichbehandelt würde und das gleiche Wahlrecht erhielte, gebe es keinen sachlichen Grund. 26

Die Differenzierung bei der Behandlung dieser beiden Vergleichsgruppen dahingehend, dass bei den Verlustwirtschaftern des § 10d EStG weniger strenge Kriterien für eine Durchbrechung des Periodenprinzips aufgestellt werden, sei nicht sachgerecht und nicht verhältnismäßig. 27

Um zu dem richtigen Ergebnis durch entsprechende Auslegung zu gelangen, bestünden verschiedene Möglichkeiten: Entweder die Nichtanwendung der 20%-Kappungsgrenze in diesen Fällen oder die Weiteranwendung der „vor 2007“-Regelung auf diese Fallgruppe oder die Anwendung des § 10d Abs. 1, 2 EStG auf diese Fälle. 28

Das Ergebnis ließe sich auch durch verfassungskonforme Auslegung erreichen. § 10b Abs. 1 Satz 10 EStG verweise formal auf § 10d Abs. 4 EStG. Dazu müsse der „verbleibende Verlustvortrag“ als „verbleibender Zuwendungsvortrag“ gelesen werden, denn direkt anwendbar sei er ja nicht. Was „verbleibender Zuwendungsvortrag“ sei, könne nach Satz 2 („entsprechend geltend“), da auf ihn mitverwiesen worden sei, nur mit Rekurs auf Absatz 1 entsprechend bestimmt werden. Absatz 1 „entsprechend“ heiße Anwendung der Verlustrücktragsregelung mit den Parametern der Zuwendungsregeln, also nicht bis eine Million, sondern bis 20% des Einkünftebetrags. Ansonsten habe es in § 10b Abs. 1 EStG am Ende heißen müssen „§ 10d Abs. 4 Satz 1 und 3 - 6 EStG gelten entsprechend“, also nicht Satz 2. § 10b Abs. 1 Satz 9 EStG habe den Sinn klarzustellen, was Gegenstand der Periodenverschiebung sei und wie er behandelt werde („als Sonderausgaben im Rahmen der Höchstbeträge“), aber nicht die Rücktragsmöglichkeit abzuschneiden. Diese Interpretation sei vor dem Hintergrund eines unbeholfen agierenden und formulierenden Gesetzgebers mit einem beachtlichen „track record“ an Art. 3 GG-Verstößen bei seiner Tätigkeit, einem Gesetzesziel, das mit anderer Auslegung nicht erreicht werde (Förderung der Spendenbereitschaft) und der Notwendigkeit hier im konkreten Fall eine Art. 3 GG-konforme Lösung zu finden, zulässig und geboten. Falls das Gericht sich daran gehindert sehe, müsse eine Vorlage nach Art. 100 GG, § 80 Bundesverfassungsgerichtsgesetz (BVerfGG) zu § 10b Abs. 1 Sätze 9 und 10 EStG 2018 erfolgen. 29

Darüber hinaus habe eine Anfrage beim Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz (BMJ) zur seinerzeitigen Änderung von § 10b EStG (Referentenentwurf vom 15.12.2006) bestätigt, dass die Änderung des § 10b EStG die steuerliche Situation der Spender verbessern und unter keinem Aspekt verschlechtern sollte. Zudem würden die Unterlagen aus dem BMJ den Verdacht nähren, dass sich bei der Neufassung 2007 eine Art Redaktionsversehen eingeschlichen habe, d.h. die Streichung des Wortes „vorangegangenen“ rein versehentlich erfolgt sei, da nichts in den Materialien auf eine entsprechende Absicht des Gesetzgebers hindeute. 30

Der Kläger beantragt schriftsätzlich sinngemäß, 31

den Bescheid über Einkommensteuer für 2016 und den Bescheid über die gesonderten Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen, die im Zusammenhang mit der Einkommensteuerfestsetzung durchzuführen sind, jeweils vom 27.03.2018 und in Gestalt der Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 28.11.2018, dahingehend zu ändern, dass auf den 31.12.2016 ein unbegrenzt rücktragsfähiger Zuwendungsüberschuss i.H.v. 38.055 € festgestellt wird,	32
hilfsweise, das Verfahren gemäß Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG i. V. m. § 80 Abs. 1 BVerfGG auszusetzen und eine Entscheidung des BVerfG darüber einzuholen, ob § 10b Abs. 1 Sätze 9 und 10 i.V.m. § 10d Abs. 4 EStG in der im Jahr 2016 gültigen Fassung mit Art. 3 Abs. 1 GG insoweit vereinbar ist, als der Abzug von Zuwendungen nach § 10b Abs. 1 EStG begrenzt ist und ein zeitlich unbegrenzter Zuwendungsrücktrag nicht vorgesehen ist,	33
hilfsweise für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen.	34
Der Beklagte beantragt schriftsätzlich,	35
die Klage abzuweisen,	36
hilfsweise für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen.	37
Er nimmt Bezug auf die Einspruchsentscheidung und trägt ergänzend vor, dass die bewusste Entscheidung des Gesetzgebers, für Zuwendungen auf einen Rücktrag in vorangegangene Veranlagungszeiträume zu verzichten, nach seiner Auffassung als verfassungskonform anzusehen sei.	38
Der allgemeine Gleichheitssatz i.S.d. Art. 3 Abs. 1 GG gebiete dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Da der Kläger vorliegend eine ungleiche Behandlung wesentlich gleicher Sachverhalte rüge, sei zunächst die wesentliche Gleichheit zweier verschieden behandelter Sachverhalte festzustellen. Im Hinblick auf die vorliegende Fragestellung könne „wesentlich Gleiches“ im Sinne der BVerfG-Rechtsprechung nur Steuerpflichtige mit gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit meinen. Diese seien im Hinblick auf die ihnen auferlegte Steuerlast gleich zu behandeln. Dies beeinträchtige jedoch nicht den Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, verschiedene Abzugstatbestände unterschiedlich auszugestalten. So liege keine Ungleichbehandlung vor, wenn - wie bei Verlusten und Zuwendungen - verschiedene Tatbestände unterschiedlich ausgestaltet würden, dabei jedoch Steuerpflichtige gleicher Leistungsfähigkeit gleich belastet würden. Insofern stelle die Gegenüberstellung von Verlusten und Zuwendungen keine geeigneten Vergleichsgruppen dar, da es sich um gänzlich unterschiedliche Sachverhalte handele, deren einzige Gemeinsamkeit in der steuerlichen Abzugsfähigkeit liege. Dies ergebe sich nicht zuletzt daraus, dass es sich bei Verlusten um erwerbsbedingte Aufwendungen (objektives Nettoprinzip) handele, während die Zuwendungen dem subjektiven Nettoprinzip zuzurechnen seien. Des Weiteren würden Zuwendungen im Gegensatz zu Verlusten freiwillig getragene Aufwendungen darstellen.	39
Soweit sich im vorliegenden Fall Spendenbeträge aufgrund des Todes von Frau JX nicht mehr auswirken würden, handele es sich um eine Sachverhaltsbesonderheit, die im Rahmen gesetzgeberisch zulässiger Typisierungen auszuhalten sei. Der Gesetzgeber dürfe sich grundsätzlich am Regelfall orientieren und sei nicht gehalten, allen Besonderheiten jeweils durch Sonderregelungen Rechnung zu tragen.	40

Außerdem sei die Entscheidung des Gesetzgebers, die Rücktragsmöglichkeit aufzugeben, ausweislich der Gesetzesbegründung zur Vereinheitlichung und zur Anpassung an den Spendenabzug bei der Körperschaft- und der Gewerbesteuer geschehen, bei denen ein Zuwendungsrücktrag auch vor 2007 nicht möglich gewesen sei.

Zuletzt sei anzumerken, dass sich ein Rücktrag der Zuwendungen in den Veranlagungszeitraum 2015, selbst wenn dieser möglich wäre, in dem Jahr nicht steuerlich auswirken würde. Gemäß § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG könnten bis zu 20 % des Gesamtbetrags der Einkünfte bzw. bis zu 4 Promille der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter als Sonderausgaben abgezogen werden. Diese Höchstbeträge würden nicht nur für die im Veranlagungszeitraum selbst geleisteten Zuwendungen, sondern auch für jene gelten, die im Rahmen des Zuwendungsvortrags in den entsprechenden Veranlagungszeitraum vorgetragen worden sind. Nichts anderes dürfe daher dann gelten, wenn man die Möglichkeit eines Zuwendungsrücktrags unterstelle. Eine Berücksichtigung der Spenden aus 2016 sei in 2015 daher ohnehin nur im Rahmen der für diesen Veranlagungsraum zu berechnenden Höchstbeträge möglich. Entsprechend des Einkommensteuerbescheids für 2015 vom 07.10.2016 seien dort jedoch bereits Zuwendungen in Höhe von 9.919,00 € abgezogen worden. Der Höchstbetrag (49.592,00 € x 20% = 9.919,00 €) sei damit bereits ausgeschöpft, sodass eine darüberhinausgehende Berücksichtigung auch bei Annahme eines Rücktrags nicht möglich sei. Die Höchstbetragsalternative (4 Promille der Umsätze, Löhne und Gehälter) greife vorliegend nicht ein.

42

Daher würde die Berücksichtigung im Veranlagungszeitraum 2015 über den für alle Steuerpflichtigen geltenden Höchstbetrag hinaus zu einer Bevorzugung des Klägers führen und sei deshalb in Anbetracht von Art. 3 GG nicht zu rechtfertigen. Im Ergebnis begehre der Kläger nicht eine Gleich-, sondern eine Besserstellung.

43

Die Beteiligten haben auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

44

Entscheidungsgründe

45

I. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten gemäß § 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ohne mündliche Verhandlung.

46

II. Das Verfahren war nicht gemäß Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG i. V. m. § 80 Abs. 1 BVerfGG auszusetzen, um eine Entscheidung des BVerfG über die Verfassungsmäßigkeit der Regelungen über den Abzug von Zuwendungen im Sinne von § 10b Abs. 1 EStG in der im Jahr 2016 gültigen Fassung und des dort nicht vorgesehenen Zuwendungsrücktrags einzuholen. Denn der erkennende Senat hält die Vorschrift des § 10b Abs. 1 EStG in der im Jahr 2016 gültigen Fassung nicht für verfassungswidrig.

47

Die Vorschrift des § 10b Abs. 1 Sätze 9 und 10 EStG in der im Jahr 2016 gültigen Fassung ist nach Überzeugung des erkennenden Senats mit Art. 3 GG vereinbar.

48

1. Der allgemeine Gleichheitssatz i.S.d. Art. 3 Abs. 1 GG gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln (vgl. BVerfG, Beschluss vom 21.06.2006 - 2 BvL 2/99, DStR 2006, 1316; BVerfG, Beschluss vom 09.12.2008 - 2 BvL, 2/07, BeckRS 2008, 41116; stRspr). Art. 3 Abs. 1 GG bindet den Steuergesetzgeber an den Grundsatz der Steuergerechtigkeit (BVerfG, Beschluss vom 17.01.1957 - 1 BvL 4/54, NJW 1957, 417), der gebietet, die Besteuerung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auszurichten. Dies gilt insbesondere im

49

Einkommensteuerrecht, das auf die Leistungsfähigkeit des jeweiligen Steuerpflichtigen hin angelegt ist (BVerfG, Beschluss vom 23.11.1976 - 1 BvR 150/75, NJW 1977, 241; BVerfG, Beschluss vom 03.11.1982 - 1 BvR 1335/78, NJW 1983, 271). Im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit muss darauf abgezielt werden, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit), während (in vertikaler Richtung) die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedriger Einkommen dem Gerechtigkeitsgebot genügen muss (vgl. BVerfG, Beschluss vom 29.05.1990 - 1 BvL 26/84, NJW 1990, 2869; BVerfG, Beschluss vom 10.11.1998 - 2 BvL 42/93, DStRE 1999, 90). Das sog. Leistungsfähigkeitsprinzip findet seine Ausprägungen im objektiven Nettoprinzip (Abzugsfähigkeit erwerbsbedingter Aufwendungen) und im subjektiven Nettoprinzip (Abzugsfähigkeit existenzsichernder Aufwendungen).

Bei der Auswahl des Steuergegenstands belässt der Gleichheitssatz dem Gesetzgeber ebenso wie bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weit reichenden Entscheidungsspielraum (BVerfG, Beschluss vom 07.07.2010 - 2 BvL 14/02, DStR 2010, 1727; BVerfG, Beschluss vom 23.06.2015 - 1 BvL 14/11, DStR 2015, 1678; st. Rspr.). Steuerwürdigkeitsentscheidungen beruhen wesentlich auf politischen Wertungen, die nach dem GG der Legislative zustehen und von ihr im Wege der Gesetzgebung getroffen werden müssen. Die Entscheidung des Gesetzgebers ist aus diesem Grund nur daraufhin zu überprüfen, ob sie auf sachwidrigen, willkürlichen Erwägungen beruht (vgl. BVerfG, Beschluss vom 15.01.2008 - 1 BvL 2/04, DStRE 2008, 1003; BVerfG, Beschluss vom 05.11.2014 - 1 BvF 3/11, NVwZ 2015, 288 (m. Anm. Schladebach)).

Unter dem Gebot möglichst gleichmäßiger Belastung aller Steuerpflichtigen muss der Gesetzgeber jedoch bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umsetzen (vgl. BVerfG, Beschluss vom 04.12.2002 - 2 BvR 400/98, BStBl. II 2003, 534).

2. Im Rahmen der auf die einzelne Rechtsnorm ausgelegten Prüfung des allgemeinen Gleichheitssatzes i.S.d. Art. 3 Abs. 1 GG ist zunächst herauszuarbeiten, inwiefern eine relevante Ungleichbehandlung von wesentlich Gleichem (bzw. eine Gleichbehandlung von wesentlich Ungleichem) stattfindet. Zu diesem Zweck ist eine Vergleichsgruppe zu bilden.

Entgegen der Ansicht des Klägers hat der Gesetzgeber im vorliegenden Fall nicht „wesentlich Gleiches“ im Sinne der Rechtsprechung des BVerfG ungleich behandelt. Er hat hier lediglich von seinem Gestaltungsspielraum Gebrauch gemacht und verschiedene Abzugstatbestände unterschiedlich ausgestaltet.

In diesem Punkt teilt der erkennende Senat die Auffassung des Beklagten, dass die Gegenüberstellung von Verlusten und Zuwendungen keine geeigneten Vergleichsgruppen darstellen. Einzige Gemeinsamkeit ist die steuerliche Abzugsfähigkeit von Verlusten und Zuwendungen. Im Übrigen handelt es sich jedoch um gänzlich unterschiedliche Sachverhalte. Verluste sind erwerbsbedingte Aufwendungen, welche dem objektiven Nettoprinzip zuzurechnen sind, wohingegen Zuwendungen dem subjektiven Nettoprinzip zugerechnet werden. Bei Zuwendungen handelt es sich im Gegensatz zu Verlusten um freiwillig getragene Aufwendungen.

3. Dass § 10b Abs. 1 EStG nicht jedem Einzelsachverhalt gerecht wird und damit auch nicht der vorliegenden Sachverhaltsbesonderheit, bei der die beim Rechtsvorgänger noch nicht als Sonderausgaben berücksichtigten Zuwendungen nach dessen Tod wegen fehlender Rücktragsmöglichkeit endgültig keine Berücksichtigung mehr finden können, widerspricht

ebenfalls nicht dem Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG.

Der Gesetzgeber darf bei der Ausgestaltung der mit der Wahl des Steuergegenstandes getroffenen Belastungsentscheidung generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen treffen, ohne allein schon wegen der damit unvermeidlich verbundenen Härten gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstoßen (vgl. BVerfG, Beschluss vom 08.10.1991 - 1 BvL 50/86, BeckRS 1991, 31053845; BVerfG, Beschluss vom 18.07.2005 - 2 BvF 2/01, NVwZ 2006, 559). Bei der Ordnung von Massenerscheinungen ist er berechtigt, die Vielzahl von Einzelfällen in dem Gesamtbild zu erfassen, das nach den ihm vorliegenden Erfahrungen die regelungsbedürftigen Sachverhalte zutreffend wiedergibt (vgl. BVerfG, Beschluss vom 28.06.1960 - 2 BvL 19/59, FHOeffR 11 Nr. 3280; BVerfG, Beschluss vom 07.05.2013 - 2 BvR 1981/06, NJW 2013, 2257).

Typisierung bedeutet, bestimmte in wesentlichen Elementen gleich geartete Lebenssachverhalte normativ zusammenzufassen. Besonderheiten, die im Tatsächlichen durchaus bekannt sind, können generalisierend vernachlässigt werden. Der Gesetzgeber darf sich grundsätzlich am Regelfall orientieren und ist nicht gehalten, allen Besonderheiten jeweils durch Sonderregelungen Rechnung zu tragen (BVerfG, Beschluss vom 31.05.1990 - 2 BvR 1436/87, NVwZ 1991, 53; BVerfG, Urteil vom 09.12.2008 - 2 BvL 2/07, DStR 2008, 2460). Begünstigungen oder Belastungen können in einer gewissen Bandbreite zum Zwecke der Verwaltungsvereinfachung nach oben und unten pauschalierend bestimmt werden (BVerfG, Beschluss vom 23.06.2004 - 1 BvL 9/02).

Dass sich aufgrund des Todes von Frau JX die Spendenbeträge in Höhe von 32.055,00 € nicht mehr auswirken können, führt zwar zum endgültigen Verlust der Abzugsmöglichkeit. Hierin liegt eine Abweichung vom Regelfall, der es grundsätzlich ermöglicht, die Zuwendungsüberschüsse in die folgenden Veranlagungszeiträume vorzutragen. Das Motiv für die Änderung des § 10b Abs. 1 EStG im Jahre 2007 war jedoch ausweislich der Gesetzesbegründung die Vereinfachung und Anpassung an den Spendenabzug bei der Körperschaft- und Gewerbesteuer, bei denen ein Zuwendungsrücktrag auch vor 2007 nicht möglich war (vgl. BT-Drucksache 16/5200, S. 16). Das zeigt, dass es dem Gesetzgeber hier in erster Linie um eine Verwaltungsvereinfachung ging, welche eine Typisierung und damit Außerachtlassung des streitgegenständlichen Sachverhalts zulässig erscheinen lässt.

III. Die zulässige Klage ist unbegründet.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2016 und der Bescheid über die gesonderten Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen, die im Zusammenhang mit der Einkommensteuerfestsetzung durchzuführen sind, jeweils vom 27.03.2018 und in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.11.2018, sind rechtmäßig und verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO.

1. Der Einkommensteuerbescheid 2016 vom 27.03.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.11.2018 ist rechtmäßig. Der Beklagte hat den Abzug der geleisteten Zuwendungen zu Recht nur i.H.v. 9.960 € zugelassen. Dies ergibt sich aus § 10b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG i.d. in 2016 gültigen Fassung, wonach Zuwendungen bis zu 20% des Gesamtbetrags der Einkünfte als Sonderausgaben abgezogen werden können.

Eine Berücksichtigung über den für alle Steuerpflichtigen geltenden Höchstbetrag hinaus und damit ein Verzicht auf die 20 %-Kappungsgrenze des § 10b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG würde zu einer Bevorzugung des Klägers führen und wäre aus diesem Grund in Anbetracht von Art. 3 GG nicht zu rechtfertigen (s. BFH, Beschluss vom 26.10.2011 - X B 12/11, BFH/NV 2012,

215). Auch würde dies nicht dem gesetzgeberischen Willen entsprechen, der die Begrenzung des Abzugs zum 01.01.2007 von 5 % auf 20 % des Gesamtbetrags der Einkünfte erhöht und gleichzeitig die Rücktragsmöglichkeit gestrichen hat.

2. Auch der Bescheid über die gesonderten Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen, die im Zusammenhang mit der Einkommensteuerfestsetzung durchzuführen sind, vom 27.03.2018 und in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.11.2018 ist rechtmäßig. Der Beklagte hat auf den 31.12.2016 zu Recht keinen verbleibenden Zuwendungsrücktrag festgestellt. Ein Zuwendungsrücktrag in den vorangegangenen Veranlagungszeitraum und darüber hinaus in noch weiter zurückliegende Veranlagungszeiträume scheidet aus. 63

a) Der Wortlaut des § 10b Abs. 1 EStG ist insoweit eindeutig. Nach Satz 1 der Vorschrift können Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge) zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52 - 54 der Abgabenordnung insgesamt entweder bis zu 20 % des Gesamtbetrags der Einkünfte oder bis zu 4 Promille der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter als Sonderausgaben abgezogen werden. Seit 2007 folgt aus § 10b Abs. 1 Satz 9 EStG, dass abziehbare Zuwendungen, die die Höchstbeträge nach Satz 1 überschreiten oder die den um die Beträge nach § 10 Abs. 3 und 4, § 10c und § 10d EStG verminderten Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigen, im Rahmen der Höchstbeträge in den folgenden Veranlagungszeiträumen als Sonderausgaben abzuziehen sind. Dies hat der Beklagte hier berücksichtigt, indem er – entsprechend § 10d Abs. 4 EStG – auf den 31.12.2016 einen verbleibenden Zuwendungsvortrag festgestellt hat. Der Wortlaut sieht einen Zuwendungsrücktrag hingegen eindeutig nicht vor. 64

Die Argumentation des Klägers, dass sich bei der Neufassung des § 10b Abs. 1 EStG eine Art Redaktionsversehen eingeschlichen habe und die Streichung des Wortes „vorangegangenen“ rein versehentlich erfolgt sei, ist in zweierlei Hinsicht nicht überzeugend: Zum einen erfolgte diese Änderung der Vorschrift und damit auch die Aufgabe der Rücktragsmöglichkeit ausweislich der Gesetzesbegründung zur Vereinheitlichung und zur Anpassung an den Spendenabzug bei der Körperschaft- und Gewerbesteuer, bei denen ein Zuwendungsrücktrag auch vor 2007 nicht möglich war (vgl. BT-Drucksache 16/5200, S. 16). Zum anderen erfolgten seit 2007 schon mehrfach Änderungen und redaktionelle Anpassungen des § 10b Abs. 1 EStG, so dass eine Anpassung des Satzes 9 längst hätte erfolgen können, wenn sich in die Fassung des § 10b Abs. 1 S. 9 EStG 2007 ein solches Redaktionsversehen eingeschlichen hätte (vgl. Blümich/Brandl, 151. EL März 2020, EStG § 10b Rn. 2). 65

b) Auch sind Sinn und Zweck des § 10b EStG nicht mit dem von § 10d EStG vergleichbar. So dient § 10b EStG als steuerliche Subventionsnorm dem Zweck, Zuwendungen von Privatpersonen und damit mittelbar die betreffenden Tätigkeiten zu fördern (s. BFH, Urteil vom 11.11.1966 - VI R 45/66, BStBl. III 1967, 116). Dies hat den Hintergrund, dass sich der Staat, soweit öffentliche Aufgaben von Privatpersonen wahrgenommen werden, die sich durch Mitgliedsbeiträge und/oder Spenden finanzieren, entsprechend dem Subsidiaritätsprinzip zurückziehen kann. Dadurch werden Steuermittel eingespart; die Spenden und Mitgliedsbeiträge bekommen den Charakter eines Steuerersatzes oder Steuersurrogats (Seer, DStJG 26 (2003) S. 11, 26 m.w. N.). Eben zur Erreichung dieses Zwecks dürfen die Zuwendungen begrenzt bei der Ermittlung des Steuerpflichtigen abgezogen werden. Dieser Zweck der Norm lässt jedoch nicht, wie dies der Kläger vorgetragen hat, den Schluss zu, dass der Verzicht auf die Rücktragsmöglichkeit seit der Änderung der Vorschrift im Jahr 2007 nicht vom Normzweck gedeckt ist. An dieser Stelle sei nochmals auf den hinter der Änderung stehenden Grund der Verwaltungsvereinfachung und 66

Anpassung verwiesen, der zulasten der Rücktragsmöglichkeit zulässig ist.

Sinn und Zweck des § 10d EStG sind hingegen, den wesentlichen Grundsätzen der Steuergerechtigkeit und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Rechnung zu tragen. Da der Steuerpflichtige die auszugleichenden und abzuziehenden negativen Einkünfte tatsächlich erlitten hat, kann der Ausgleich bzw. Abzug nicht davon abhängen, in welchem Veranlagungszeitraum der Verlust entstanden ist, insbesondere, wenn das Einkommen erheblichen Schwankungen unterliegt. Mit anderen Worten dient § 10d EStG als Instrument, um die Abschnittsbesteuerung sachgerecht durchführen zu können (Blümich/Schlenker, 151. EL März 2020, EStG § 10d Rn. 6). 67

c) Schließlich findet die Verlustrücktragsregelung des § 10d EStG auch keine analoge Anwendung wegen einer planwidrigen Regelungslücke. 68

Dies würde eine Gesetzeslücke im Sinne einer planwidrigen Unvollständigkeit voraussetzen. Eine Gesetzeslücke liegt vor, wenn eine Regelung gemessen an ihrem Zweck unvollständig, d.h. ergänzungsbedürftig ist und wenn ihre Ergänzung nicht einer vom Gesetzgeber beabsichtigten Beschränkung auf bestimmte Tatbestände widerspricht (z.B. BHF-Urteile vom 26.01.2006 III R 51/05, BStBl II 2006, 515; vom 01.07.2009 I R 76/08, BStBl II 2010, 1061).). 69

Diese Voraussetzungen sind im Streitfall nicht erfüllt. An einer ausfüllungsbedürftigen Regelungslücke fehlt es bereits deshalb, weil der Gesetzgeber – wie bereits ausgeführt – mit der Abschaffung der Möglichkeit des Zuwendungsrücktrags ausweislich der Gesetzesbegründung das Ziel verfolgte, den Spendenabzug bei der Einkommensteuer mit dem Spendenabzug bei der Körperschaft- und Gewerbesteuer, bei denen ein Zuwendungsrücktrag auch vor 2007 nicht möglich war, zu vereinheitlichen und anzupassen (vgl. BT-Drucksache 16/5200, S. 16). Damit handelte es sich zur Überzeugung des Senats um eine bewusste gesetzgeberische Entscheidung. Zudem fehlt es auch an der für eine Analogie erforderlichen vergleichbaren Interessenlage, weil – wie bereits ausgeführt – mit § 10d EStG die Leistungsfähigkeit nach dem objektiven Nettoprinzip und mit § 10b EStG die Leistungsfähigkeit nach dem subjektiven Nettoprinzip abgebildet werden soll. 70

d) Im Übrigen schließt sich der erkennende Senat auch der unstreitigen Anmerkung des Beklagten an, dass, selbst wenn ein Rücktrag der Zuwendungen in den Veranlagungszeitraum 2015 möglich wäre, sich dieser in dem Jahr nicht steuerlich auswirken würde. 71

Denn die Höchstbeträge gem. § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG gelten nicht nur für die im Veranlagungszeitraum selbst geleisteten Zuwendungen, sondern auch für jene, die im Rahmen des Zuwendungsvortrags in den entsprechenden Veranlagungszeitraum vorgetragen worden sind (vgl. BT-Drucksache 16/5200, S. 16). Dies folgt auch aus dem eindeutigen Wortlaut des § 10b Abs. 1 Satz 9 EStG: „Abziehbare Zuwendungen, die die Höchstbeträge nach Satz 1 überschreiten oder die den um die Beträge nach § 10 Abs. 3 und 4, § 10c und § 10d EStG verminderten Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigen, sind *im Rahmen der Höchstbeträge* in den folgenden Veranlagungszeiträumen als Sonderausgaben abzuziehen“. Daher dürfte auch dann nichts Anderes gelten, wenn man die Möglichkeit eines Zuwendungsrücktrags unterstellen könnte. 72

Eine Berücksichtigung der Zuwendungen aus 2016 bei der Einkommensteuer 2015 würde damit ausscheiden, da mit dem Einkommensteuerbescheid 2015 vom 07.10.2016 bereits Zuwendungen in Höhe von 9.919,00 € als Sonderausgaben abgezogen wurden, womit der Höchstbetrag (49.592,00 € x 20% = 9.919,00 €) damit bereits ausgeschöpft ist. Eine 73

darüberhinausgehende Berücksichtigung wäre also auch bei Annahme eines Rücktrags nicht möglich.

e) Für einen Rücktrag des Zuwendungsüberschusses gar in die Jahre 2006 - 2002 bietet das Gesetz keinerlei Raum. Selbst für die „Verlustwirtschaftler“ des § 10d EStG ist ein Verlustrücktrag über das Vorjahr hinaus nicht möglich (vgl. § 10d Abs. 1 EStG), so dass hier vom Kläger nicht nur eine Gleichstellung, sondern vielmehr sogar eine Besserstellung der Zuwendenden begehrt wird. 74

IV. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 75

V. Die Revision ist nicht zuzulassen, weil keine Gründe nach § 115 Abs. 2 FGO vorliegen. Der Senat weicht weder vom Gesetz noch von der höchstrichterlichen Rechtsprechung ab. 76